Urteil vom 06. März 2014, IV R 14/11

Steuerliche Behandlung von Pensionszahlungen an ehemaligen Mitunternehmer - Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung des Verlustabzugs

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 2, EStG § 24 Nr 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. März 2011, Az: 11 K 387/09

Leitsätze

Die korrespondierende Bilanzierung von Pensionsansprüchen eines Personengesellschafters in dessen Sonderbilanz und der Gesamthandsbilanz ist auch nach Ausscheiden des Gesellschafters fortzuführen, weil § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG nach dem Ausscheiden geleistete Pensionszahlungen den während der Zugehörigkeit zur Gesellschaft bezogenen Sondervergütungen gleichstellt .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ... in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Ihre Komplementärin ist die A-Gesellschaft mbH (GmbH). Die Beigeladene war von 1962 bis 1998 Kommanditistin der Klägerin und seit 1961 als Geschäftsführerin der GmbH tätig. Im Geschäftsführeranstellungsvertrag erhielt sie u.a. eine Pensionszusage von der GmbH. Die Pensionszusage wurde für Besteuerungszwecke als Gewinnverteilungsabrede angesehen und bis einschließlich 1998 auch entsprechend behandelt.

2 Die Klägerin hatte sich gegenüber der GmbH verpflichtet, die Aufwendungen der GmbH, die ihr aufgrund der Geschäftsführung entstehen würden, zu erstatten. Entsprechend bildete sie --erstmals auf den 31. Dezember 1962-- in ihren Handelsbilanzen für ihre Verpflichtung gegenüber der GmbH auf Erstattung der (künftigen) Aufwendungen aus der Versorgungszusage gegenüber der Beigeladenen eine jährlich angepasste Pensionsrückstellung. Da die jeweiligen Aufwendungen zur Bildung der Pensionsrückstellung den steuerlichen Gewinn der Klägerin nicht mindern durften, wurde ihrem Gewinn ein entsprechender Ertrag hinzugerechnet, der im Rahmen der Gewinnverteilung der Beigeladenen zugerechnet wurde.

3 Mit Vollendung ihres 65. Lebensjahres schied die Beigeladene 1991 aus dem Dienst der GmbH aus und erhielt seitdem die vereinbarten monatlichen Pensionszahlungen. Diese berücksichtigte die Klägerin in ihren Handelsbilanzen zunächst wie folgt: Sie löste jährlich in Höhe des mathematisch ermittelten Wertes die bestehende Pensionsrückstellung gewinnwirksam auf. Gleichzeitig erfasste sie die monatlichen Zahlungen an die Beigeladene als Aufwand. Da die Pensionszahlungen der Klägerin ihren steuerlichen Gewinn nicht mindern durften, wurde der entsprechende Aufwand dem Gewinn der Klägerin jedes Jahr wieder hinzugesetzt und im Rahmen der Gewinnverteilung der Beigeladenen zugerechnet.

4 Bereits Ende 1997 gab der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung, wonach Vergütungen einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter, zu denen auch eine Pensionszusage gehört, außerbilanziell durch die Zurechnung eines sog. Vorabgewinns im Rahmen der Gewinnverteilung auszugleichen seien, auf (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 1997 VIII R 15/96, BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174). Nunmehr ging er davon aus, dass spiegelbildlich zu der in der Handelsbilanz gebildeten Pensionsrückstellung ein entsprechender aktiver Ausgleichsposten in der Sonderbilanz des versorgungsberechtigten Mitunternehmers zu bilden sei. Auf diese Weise werde sichergestellt, dass die Sondervergütungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter den Gesamtgewinn nicht minderten. Für Altfälle ging der BFH davon aus, dass die Bilanz im ersten offenen Jahr zu berichtigen sei (vgl. BFH-Urteile vom 30. März 2006 IV R 25/04, BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171, und vom 14. Februar 2006 VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182).

5 Die Klägerin erfasste den Gegenwert der in der Handelsbilanz gebildeten Pensionsrückstellung erstmals für 1999 (Streitjahr) im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen. Sie nahm dazu einen aktiven Ausgleichsposten "Versorgungsanspruch" in Höhe von 939.170 DM erfolgsneutral in das Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen auf. Dieser Wert entspricht demjenigen der Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1998.

6 Die im Streitjahr von der GmbH an die Beigeladene geleisteten Pensionszahlungen, welche die Klägerin der GmbH zu erstatten hatte, beliefen sich auf 112.530 DM. Diese berücksichtigte die Klägerin wie folgt in ihrer Gewinnermittlung: In ihrer Handelsbilanz minderte sie den Passivposten "Pensionsrückstellung" erfolgswirksam um 4.963 DM und berücksichtigte die Pensionszahlungen in Höhe von 112.530 DM als Aufwand der Gesellschaft. Insgesamt kam es so zu einer Gewinnminderung in der Handelsbilanz in Höhe von 107.567 DM (112.530 DM ./. 4.963 DM). Die Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 1999 hatte dementsprechend noch einen Wert von 934.207 DM (939.170 DM ./. 4.963 DM).

7 In der Sonderbilanz der Beigeladenen verfuhr die Klägerin allerdings nicht spiegelbildlich. Vielmehr minderte sie den erstmals gebildeten aktiven Ausgleichsposten "Versorgungsanspruch" erfolgswirksam um die gesamten Pensionszahlungen, so dass der Ausgleichsposten zum 31. Dezember 1999 mit 826.640 DM in der Sonderbilanz der Beigeladenen ausgewiesen war (939.170 DM ./. 112.530 DM).

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst und erließ am 4. Dezember 2000 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Gewinnfeststellungsbescheid für 1999. Darin stellte er einen Gewinn in Höhe von ... DM fest und rechnete der Beigeladenen keinen Gewinnanteil zu.

9 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung kam der Betriebsprüfer u.a. zu dem Ergebnis, dass die Pensionszahlungen an die Beigeladene bei dieser in Höhe von 107.567 DM als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen seien. Der aktive Ausgleichsposten "Versorgungsanspruch" in der Sonderbilanz sei spiegelbildlich zu der Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz lediglich um den rechnerisch ermittelten Wert von 4.963 DM zu mindern, so dass er zum 31. Dezember 1999 noch mit 934.207 DM in der Sonderbilanz der Beigeladenen enthalten sei (939.170 DM ./. 4.963 DM). Dieser Betrag sei der Beigeladenen im Rahmen der Gewinnverteilung auch zuzurechnen.

10 Das FA schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ auf der Grundlage des § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung am 7. August 2006 einen geänderten Feststellungsbescheid.

11 Einspruch und Klage dagegen blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1609 veröffentlichten Urteil ging das Finanzgericht (FG) davon aus, das FA habe zutreffend den Gewinn der Klägerin wegen der Pensionszahlungen um 107.567 DM erhöht und diesen Gewinnanteil der pensionsberechtigten Beigeladenen zugerechnet. Die Klägerin habe aufgrund der geänderten Rechtsprechung im Streitjahr zu Recht erstmalig einen aktiven Ausgleichsposten in der Sonderbilanz der Beigeladenen erfolgsneutral erfasst, und zwar zunächst in Höhe der in der Handelsbilanz zum 31. Dezember 1998 ausgewiesenen Pensionsrückstellung zugunsten der Beigeladenen von insgesamt 939.170 DM. Diese Behandlung sei zutreffend, denn es werde dem Umstand Rechnung getragen, dass die Beträge seinerzeit bereits als "Vorabgewinn" der Beigeladenen zugerechnet worden seien und diese daher die Erträge bereits einmal versteuert habe. Der aktive Ausgleichsposten "Versorgungsanspruch" in der Sonderbilanz der Beigeladenen sei aber im Streitjahr --entgegen der Auffassung der Klägerin-- lediglich um 4.963 DM auf 934.207 DM zu mindern. Dies entspreche dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung, denn auch in der Handelsbilanz der Klägerin sei die bestehende Pensionsrückstellung zugunsten der Beigeladenen um eben diesen Betrag von 4.963 DM entsprechend aufgelöst worden. Der aktive Ausgleichsposten in der Sonderbilanz des Begünstigten sei ein bloßer Korrekturposten zur passivierten Pensionsverpflichtung in der Handelsbilanz, weshalb eine spiegelbildliche Behandlung naheliege.

12 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung von § 24 Nr. 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 6a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) geltend macht.

13 Ausgangspunkt der rechtlichen Würdigung sei der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG niedergelegte Grundsatz, dass alles, was ein Mitunternehmer aufgrund seiner Tätigkeit für die Gesellschaft erhalte, den Gewinn der Gesellschaft nicht mindern dürfe, vielmehr Teil des Gewinnanteils sei, den der Mitunternehmer aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft als gewerbliche Einkünfte zu versteuern habe. Darüber, wie dieser Grundgedanke technisch umzusetzen sei, herrsche allerdings Streit. Während früher die Pensionszusage als Gewinnverteilungsabrede verstanden und der Aufwand für die Dotierung der Zusage dem steuerrechtlichen Gewinn

der Personengesellschaft wieder hinzugerechnet und im Rahmen der Gewinnfeststellung auf den pensionsberechtigten Mitunternehmer verteilt worden sei, habe der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung entschieden, dass die Aktivierung von Ansprüchen bzw. Aktivposten in der Sonderbilanz für den versorgungsberechtigten Mitunternehmer zutreffend sei. Die Aufwandswirksamkeit der Dotierung der Pensionsrückstellung werde nunmehr dadurch rückgängig gemacht, dass für den durch die Pensionszusage begünstigten Gesellschafter in einer Sonderbilanz in Höhe der Rückstellungszuführungen ein Aktivposten zu bilden bzw. ein solcher zu erhöhen sei. Dadurch entstehe in der Sonderbilanz des Mitunternehmers ein Gewinn, den dieser zu versteuern habe. Mit dem Ausscheiden des Mitunternehmers und seinem Eintritt in den Ruhestand entstehe die Verpflichtung der Personengesellschaft, aus der Pensionszusage Zahlungen an den Mitunternehmer zu leisten.

14 Wie diese Zahlungen steuerlich zu behandeln seien, sei aber unklar. Mit dem Eintritt des Versorgungsfalles stehe zwar fest, dass es nunmehr lebenslang zu einer Zahlung an den Gesellschafter komme. Es bestehe aber weiter Unsicherheit über die Dauer der Zahlungen. Die Gesellschaft bilde dieses Risiko durch eine jährliche Neubewertung der Pensionsrückstellungen ab. Dies wiederum führe dazu, dass in der Gesamthandsbilanz in Höhe der Pensionszahlungen ein Aufwand entstehe und in Höhe der Auflösung der Pensionsrückstellung ein Ertrag. Letzterer sei allerdings aufgrund der Neubewertung der Rückstellungen regelmäßig niedriger als der Aufwand aufgrund der Zahlung. Bei saldierter Betrachtung ergebe sich danach in der Gesamthandsbilanz ein Verlust, an welchem der pensionsberechtigte Mitunternehmer seinem Anteil entsprechend beteiligt sei. Im Sonderbetriebsvermögen erziele er demgegenüber bei korrespondierender Handhabung einen Gewinn.

15 Die korrespondierende Bilanzierung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers sei allerdings nicht das geeignete Mittel, um das Risiko für den Mitunternehmer angemessen zu berücksichtigen, wenn er als Gesellschafter ausgeschieden sei. Solange er Gesellschafter sei, erfolge zwar zumindest teilweise eine Kompensation, indem dem Gewinn in der Sonderbilanz ein Verlustanteil aus der Gesamthandsbilanz gegenüberstehe. Mit dem Ausscheiden aus der Gesellschaft entfalle diese Kompensationsmöglichkeit aber. Für den pensionsberechtigten ehemaligen Mitunternehmer führe dies dazu, dass er trotz des Vorhandenseins eines erheblichen Aktivpostens in der Sonderbilanz, dem auch entsprechendes Eigenkapital gegenüberstehe, wesentliche Teile der Pension zu versteuern habe. Insofern wisse der pensionsberechtigte Mitunternehmer nicht, ob die Pension überhaupt so lange gezahlt werde, bis sich der bereits in der Vergangenheit voll versteuerte Aktivposten in der Sonderbilanz vollständig verbraucht habe. Die bilanzrechtlich vorgegebene vorsichtige Auflösung der Pensionsrückstellung könne wegen des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung in der Sonderbilanz des pensionsberechtigten Mitunternehmers in eine übermäßige Besteuerung umschlagen; das Vorsichtsprinzip sei kein taugliches Prinzip für die Handhabung des Aktivpostens, weil es nahezu ausschließe, dass sich dieser Posten vollständig verbrauche.

16 Rechtlich und wirtschaftlich sei die Situation des ehemaligen Mitunternehmers mit der eines Gesellschafters einer Personengesellschaft vergleichbar, der seinen Gesellschaftsanteil gegen Zahlung einer lebenslangen Rente verkaufe. Für diesen Fall habe der BFH dem Gesellschafter ein Wahlrecht zugebilligt, wonach es ihm freistehe, anstelle der Versteuerung eines Veräußerungsgewinns die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen in der Höhe zu versteuern, in der die Summe der einzelnen Rentenzahlungen das Schlusskapitalkonto überschreite. Da die Rentenzahlungen also zunächst mit dem Schlusskapitalkonto verrechnet würden, blieben sie zunächst steuerfrei. Erst wenn das Konto durch Verrechnung aufgebraucht sei, seien die Rentenzahlungen in voller Höhe als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern. Wenn die Rechtsprechung auf drei Aspekte für die Einräumung eines Wahlrechts, nämlich den spezifisch steuerlichen Wagnischarakter der Leibrente für den Veräußerer, ihren Versorgungscharakter für den Empfänger und die fehlende Möglichkeit der nachträglichen Neuberechnung des Veräußerungsgewinns hinweise, so dürfe dies im Streitfall nicht unbeachtet bleiben, denn dieser sei rechtlich und wirtschaftlich vergleichbar. Auch die Pension habe für den Pensionsberechtigten einen spezifisch steuerrechtlichen Wagnischarakter. Sie habe zudem Versorgungscharakter und es fehle für die nachträgliche Neuberechnung der Pensionsrückstellungen die rechtliche Grundlage. Im Rahmen der Gewinnfeststellungen der Klägerin seien der Beigeladenen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung als Gewinnanteil zugerechnet und von ihr vollständig versteuert worden. Wenn aber nun die Pensionszahlungen von der Beigeladenen nur insoweit nicht versteuert werden müssten, als die Pensionsrückstellung bei der Klägerin aufgelöst worden sei, so bestehe die Gefahr, dass die Pensionsrückstellung bzw. der korrespondierende Aktivposten bis zum Zeitpunkt des Ablebens der Beigeladenen nicht vollständig aufgebraucht sei. Dann käme es zu einer Mehrfachversteuerung der Pension, nämlich einerseits in der Ansparphase während ihrer aktiven Tätigkeit und dann nochmals in der Bezugsphase nach dem Eintritt in den Ruhestand. Ein derart unbilliges Ergebnis könne nur durch die Einräumung eines Wahlrechts vermieden werden.

17 Für die vorgeschlagene Lösung spreche letztlich auch die hinter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG

stehende Überlegung, wonach der Mitunternehmer steuerlich wie ein Einzelunternehmer behandelt werden solle. Dieser könne schon zivilrechtlich keine Pensionszusage erteilen; er spare vielmehr bereits versteuerte Mittel und diese gingen im Todesfalle auf seine Erben über. Die für den Fall der Mitunternehmerschaft vorgeschlagene korrespondierende Bilanzierung führe demgegenüber zu einer Schlechterstellung des Mitunternehmers, weil die Ansprüche aus der Pensionszusage erlöschen würden und der Mitunternehmer nichts mehr vererben könne, obwohl es sich bei dem in seiner Sonderbilanz gebildeten Aktivposten materiell um Gewinne handele. Dieses steuerrechtlich unbefriedigende Ergebnis komme letztlich dadurch zu Stande, dass nach der neueren Rechtsprechung ausschließlich in der Sonderbilanz des pensionsberechtigten Mitunternehmers ein Aktivposten zu bilden sei und nicht anteilig in den Sonderbilanzen aller Mitunternehmer. Zwar sei dies deshalb richtig, weil die nicht pensionsberechtigten Mitunternehmer keine in einer Sonderbilanz aktivierbaren Wirtschaftsgüter erwerben würden. Unbillige Ergebnisse könnten aber nur dadurch abgemildert oder vermieden werden, dass man das begehrte Wahlrecht einräume.

18 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 10. März 2011 11 K 387/09 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 18. August 2009 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 vom 7. August 2006 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 107.567 DM auf ... DM herabgesetzt werden und der Beigeladenen ein Gewinnanteil von 0 DM zugerechnet wird.

19 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

20 Folge man dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung, so müsse die Korrespondenz über die Ansparphase hinaus auch in der Auflösungsphase gelten. Die Klägerin habe im Streitjahr die in der Handelsbilanz bestehende Pensionsrückstellung zugunsten der Beigeladenen um 4.963 DM gemindert. Eine entsprechende Korrektur sei in der Sonderbilanz vorgenommen worden. Das von der Rechtsprechung zu § 16 EStG entwickelte Wahlrecht sei im Streitfall entgegen der Auffassung der Klägerin nicht anzuwenden. Dies folge daraus, dass kein Veräußerungstatbestand vorliege und die Behandlung der Einkünfte eines ausgeschiedenen Gesellschafters aus der Pensionszahlung der Gesellschaft nicht mit der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils gegen Leibrente vergleichbar sei. Einem entsprechenden Wahlrecht stehe auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entgegen, wonach Auswirkungen von Sondervergütungen auf den jährlichen Gesamtgewinn der Gesellschaft auszuschließen seien. Würde man den aktiven Ausgleichsposten in der Sonderbilanz der Beigeladenen nach anderen Regeln auflösen als die Pensionsrückstellung, so komme es zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Gewinnverschiebung. Zu Recht habe das FG insoweit darauf hingewiesen, dass es im Steuerrecht einen Grundsatz des Ausgleichs aller zu Lebzeiten erwirtschafteten Verluste nicht gebe.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht angenommen, dass der Gesamtgewinn der Klägerin im Streitjahr um 107.567 DM zu erhöhen und der Beigeladenen ein entsprechend hoher Gewinnanteil zuzurechnen war, da die in der Gesamthandsbilanz aufwandswirksam erfasste Pensionszahlung durch den Ansatz einer entsprechend hohen Sondervergütung in der Sonderbilanz der Beigeladenen zu neutralisieren, allerdings der in der Sonderbilanz ausgewiesene Aktivposten nur korrespondierend mit der in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Pensionsrückstellung aufzulösen war.

22 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gehören Vergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhält, zu seinen mitunternehmerischen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Zu den angesprochenen Tätigkeitsvergütungen gehören auch Pensionszusagen, die die Komplementär-GmbH ihrem Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, erteilt hat (vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 1992 I R 105/91, BFHE 170, 169, BStBl II 1993, 792; vom 2. Dezember 1997 VIII R 62/95, BFHE 184, 566; vom 20. Januar 2005 IV R 22/03, BFHE 209, 108, BStBl II 2005, 559).

23 2. Die angesprochenen Tätigkeitsvergütungen sind zwar auf der ersten Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung als betrieblicher Aufwand der Gesellschaft zu berücksichtigen. Die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeordnete Hinzurechnung der Tätigkeitsvergütungen verhindert jedoch, dass diese den Gesamtgewinn und den Gewerbeertrag

der Mitunternehmerschaft mindern (BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 46/94, BFHE 189, 139, BStBl II 1999, 720). Das gilt nach ständiger Rechtsprechung ebenso für Vergütungen, die der Kommanditist einer GmbH & Co. KG als (Gesellschafter-)Geschäftsführer der Komplementär-GmbH von dieser erhält (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 3. Februar 1977 IV R 153/74, BFHE 121, 333, BStBl II 1977, 504; in BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691). Auch insoweit dürfen die Zuführungen zur Pensionsrückstellung den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern (BFH-Urteil in BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171).

24 3. Der Ausgleich für die bei der KG und ggf. bei der Komplementär-GmbH zu berücksichtigenden (Sonder-)Betriebsausgaben ist durch die Erfassung von Sondervergütungen in den Sonderbilanzen der begünstigten Gesellschafter herzustellen, weil andernfalls die nicht begünstigten Gesellschafter etwas versteuern müssten, das ihnen nicht zugute kommt (BFH-Urteil in BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171, m.w.N.). Dies gilt ebenso für Kommanditisten, denen die Pensionszusage infolge eines gegenüber der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG bestehenden Dienstverhältnisses gewährt worden ist. Eine Berufung auf die Ähnlichkeit des Kommanditisten-Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH & Co. KG mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist insoweit ausgeschlossen, weil allein die einkommensteuerliche Behandlung maßgeblich ist und der Kommanditist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Mitunternehmer ist und insoweit der Besteuerung nach dem Transparenzprinzip unterliegt. Der Kommanditist nimmt deshalb im Gegensatz zum Gesellschafter einer GmbH ohne Rücksicht auf "Ausschüttungen" (Entnahmen) unmittelbar an den Gewinnen und Verlusten der GmbH & Co. KG teil, was sich insbesondere daran zeigt, dass er die auf ihn entfallenden Verluste der KG prinzipiell mit anderen Einkünften verrechnen kann. Hierin liegt seine Vergleichbarkeit mit dem Einzelunternehmer (BFH-Urteil in BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171).

25 4. Nach der Rechtsprechung zum formellen Bilanzenzusammenhang müssen Bilanzen für Zwecke der Veranlagung und der Gewinnfeststellung zwar grundsätzlich im Fehlerjahr und in den Folgejahren berichtigt werden. Ist eine solche Berichtigung aber --wie im Streitfall für die Jahre bis 1998-- nicht mehr möglich, weil die Feststellungs- oder Veranlagungsbescheide bestandskräftig sind, und greift keine Änderungsvorschrift für diese Bescheide ein, so ist die Korrektur in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in dem dies mit steuerlicher Wirkung möglich ist (BFH-Urteil in BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171).

26 5. Die vorgenannten Grundsätze gelten auch in dem Fall, dass der begünstigte Gesellschafter --wie die Beigeladene im Streitfall-- aus der Gesellschaft ausgeschieden ist (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 29. Januar 2008 IV B 2 – S 2176/07/0001, 2008/0027617, BStBl I 2008, 317, Rz 8; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 538; Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 574 und 587; Reiß, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz E 355; Groh, Der Betrieb --DB-- 2008, 2391, 2394, unter 4.). Dies folgt unmittelbar aus § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG, wonach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch für Vergütungen gilt, die --wie im Streitfall durch die Beigeladene-- als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG) bezogen werden.

27 a) Fließt eine Tätigkeitsvergütung dem Gesellschafter erst nach seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft zu, so ist die Zahlung der Vergütung dennoch durch die ehemalige Tätigkeit veranlasst. Insoweit kommt es für § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG --wie der durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19. Dezember 1985 (BGBl I 1985, 2436) in das Gesetz eingefügte § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG klarstellt-- nicht darauf an, ob der Vergütungsempfänger noch Gesellschafter der Personengesellschaft ist. Die Norm ist als Reaktion auf die BFH-Urteile vom 24. November 1983 IV R 14/83 (BFHE 139, 549, BStBl II 1984, 431) und vom 25. Oktober 1984 IV R 165/82 (BFHE 142, 283, BStBl II 1985, 212) in das Gesetz gelangt und will ab dem Veranlagungszeitraum 1986 als nachträgliche Einkünfte bezogene Vergütungen den Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gleichstellen (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 1997 VIII R 42/96, BFHE 185, 1, BStBl II 2008, 177). Dadurch wird zum Schutz des Gewerbesteueraufkommens sichergestellt, dass Vergütungen für die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG bezeichneten Leistungen der Gesellschafter auch dann dem Gesellschaftsgewinn hinzugerechnet werden, wenn sie an einen ausgeschiedenen Gesellschafter oder an dessen Rechtsnachfolger gezahlt werden (vgl. BTDrucks 10/3663, S. 7 f.).

28 b) Die entsprechenden nachträglichen Einkünfte i.S. des § 24 Nr. 2 EStG gehören damit zum Gesamtgewinn der Personengesellschaft sowie zum Gewerbeertrag (Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 511, m.w.N.) und sind deshalb auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung, dem Sonderbereich des Begünstigten, korrespondierend zur gewinnmindernden Berücksichtigung auf Gesellschaftsebene gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Entsprechend ist ausschließlich bezogen auf die in § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG angesprochenen nachträglichen Einkünfte die für den ehemaligen Gesellschafter zu Zeiten seiner Beteiligung an der Mitunternehmerschaft gebildete Sonderbilanz nach

Maßgabe des § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG fortzuführen und sind die ihm zufließenden Vergütungen zeit- und betragsgleich zum Aufwand der Gesellschaft zu erfassen (HHR/Tiede, § 15 EStG Rz 932; Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 15 Rz 587; Reiß in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 15 Rz E 355; Groh, DB 2008, 2391).

29 c) Es ist zwar richtig, dass die Gesellschaft die für einen Gesellschafter gebildete Sonderbilanz im Moment seines Ausscheidens aus der Gesellschaft aufzulösen hat, weil er nicht mehr Mitunternehmer und daher nicht mehr an ihrem Betriebsvermögen beteiligt ist. Dies gilt aber wegen § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht für die dort angesprochenen nachträglichen Einkünfte, die auch dann noch zu den Sondervergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören, wenn der Begünstigte nicht mehr Gesellschafter der die Bezüge gewährenden Gesellschaft ist (vgl. für Pensionen an eine Gesellschafterwitwe auch BFH-Beschluss vom 25. Januar 1994 VIII B 111/93, BFHE 173, 170, BStBl II 1994, 455). Ausschließlich insoweit ist daher die zu Zeiten der Beteiligung gebildete Sonderbilanz korrespondierend fortzuführen, um sicherzustellen, dass die nachträglich bezogenen Einkünfte gewerbesteuerlich zutreffend erfasst werden können. Es mag insoweit zwar sein, dass der Streitfall wirtschaftlich Ähnlichkeit zur Situation eines Gesellschafters einer Personengesellschaft aufweist, der seinen Gesellschaftsanteil gegen Zahlung einer lebenslangen Rente verkauft. Eine rechtliche Vergleichbarkeit und damit das Erfordernis der Gewährung eines entsprechenden Wahlrechts besteht indessen mit Blick auf § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht. Deshalb geht auch der klägerische Hinweis, die korrespondierende Bilanzierung in einer fortgeführten Sonderbilanz des ehemaligen Mitunternehmers sei nicht das geeignete Mittel, um sein Risiko angemessen zu berücksichtigen, ins Leere.

30 d) Zwar hat der VIII. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 185, 1, BStBl II 2008, 177 zu Recht darauf hingewiesen, dass nachträgliche Einkünfte i.S. des § 24 Nr. 2 EStG grundsätzlich nach ihrem Zufluss zu versteuern sind (§ 4 Abs. 3 EStG; vgl. auch BFH-Urteil vom 23. Februar 2012 IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448). Auch hat er dort für einen Fall, in dem der Versorgungsfall schon vor dem Veranlagungszeitraum 1986 eingetreten war und es deshalb nicht mehr zu einer Erhöhung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz der Gesellschaft kommen konnte, entschieden, dass aus § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG keine Pflicht zur gewinnerhöhenden Aktivierung des Versorgungsanspruchs in einer Sonderbilanz zum 31. Dezember 1986 folge. Im Streitfall ist indessen der Versorgungsfall erst 1991 eingetreten und es kam seit 1986 noch zu Erhöhungen der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz der Gesellschaft.

31 e) Soweit die Klägerin ausführt, bei korrespondierender Behandlung komme es beim plötzlichen Tod des pensionsberechtigten ehemaligen Gesellschafters zu dann nicht mehr ausgleichsfähigen oder vererblichen Verlusten, rechtfertigt dies nicht die von der Klägerin gewünschte steuerliche Sachbehandlung. Die Klägerin verkennt bereits, dass ein Vorversterbensrisiko schon zur Zeit der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft besteht. Auch ist zu beachten, dass zwar im Fall des Vorversterbens des ausgeschiedenen Gesellschafters bei korrespondierender Behandlung ggf. Verlustabzugspotential verloren gehen kann. Abgesehen davon, dass dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Verlustabzugs aber ein weiter Gestaltungsspielraum zukommt und ein vollständiger Verlustabzug zu Lebzeiten des betroffenen Steuerpflichtigen unter Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht geboten ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608; HHR/Hallerbach, § 10d EStG Rz 10, m.w.N.), ist aber zu beachten, dass der ausgeschiedene Gesellschafter bei der von der Klägerin gewünschten Ermittlung der nachträglichen Einkünfte nach Maßgabe des Zuflussprinzips bereits im Moment seines Ausscheidens aus der Gesellschaft durch Auflösung der für ihn gebildeten Sonderbilanz einen Verlust in Höhe des wegfallenden Aktivpostens realisieren würde, obwohl seine steuerliche Leistungsfähigkeit nicht gemindert wäre. Vor allem aber würde es entgegen dem mit § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG verfolgten Zweck insoweit zu einer zeitlichen Gewinnverschiebung kommen, als die Pensionszahlungen in den einzelnen Zuflussjahren entgegen der Anordnung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Auswirkungen auf den jährlichen Gesamtgewinn der Gesellschaft und damit auf das Gewerbesteueraufkommen hätten.

32 6. Das FG ist im Ergebnis von den vorstehenden Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Danach waren im Streitfall --insoweit übereinstimmend mit der Auffassung der Beteiligten-- die von der Klägerin im Streitjahr an die GmbH erstatteten Pensionszahlungen an die Beigeladene in Höhe von 112.530 DM in ihrer Handelsbilanz gewinnmindernd zu berücksichtigen, zugleich die zum 31. Dezember 1998 noch bestehende Pensionsrückstellung in Höhe von 939.170 DM den versicherungsmathematischen Berechnungen gemäß um 4.963 DM gewinnerhöhend aufzulösen und aufgrund der geänderten Rechtsprechung erstmals in die Sonderbilanz der Beigeladenen ein dem Wert der Pensionsrückstellung zugunsten der Beigeladenen in der Handelsbilanz der Klägerin zum 31. Dezember 1998 entsprechender aktiver Ausgleichsposten "Versorgungsanspruch" aufzunehmen, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die entsprechenden Beträge seinerzeit bereits als "Vorabgewinn" der Beigeladenen zugerechnet worden waren und diese daher diese Erträge bereits einmal versteuert hatte. Der vorgenannte Ausgleichsposten war allerdings --der Sachbehandlung durch das FA und das FG entsprechend und insoweit entgegen der

Rechtsauffassung der Klägerin-- korrespondierend zur Sachbehandlung in der Bilanz der Klägerin lediglich um 4.963 DM auf 934.207 DM zu mindern und entsprechend die in der Handelsbilanz der Klägerin berücksichtigte Gewinnminderung in Höhe von insgesamt 107.567 DM (112.530 DM aus erstatteter Pensionszahlung ./. 4.963 DM aus der Auflösung der Pensionsrückstellung) durch Berücksichtigung entsprechend hoher Erträge in der insoweit fortzuführenden Sonderbilanz der Beigeladenen auszugleichen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de